Expte. N° 17553/2021.-

///nos Aires, 9 de junio de 2022.- PAF

Y VISTOS, estos autos caratulados “AS & S.A. (TF 43387-I) c/Dirección General Impositiva s/Recurso Directo de Organismo Externo”, y,

CONSIDERANDO:

I.- Que la parte actora, “AS & S.A.” interpuso recurso de apelación contra la Resolución n° 151/15 (DV RRME), dictada el 15/05/2015, mediante la cual el organismo recaudador: a) impugnó las DD.JJ. del Impuesto al Valor Agregado por los períodos fiscales 06/2007 al 05/2010; b) determinó de oficio, en forma parcial, tal gravamen con más los intereses resarcitorios devengados hasta ese momento y c) le aplicó una multa equivalente en tres (3) tantos el impuesto evadido, en los términos de los arts. 46 y 47 incisos a) y b) de la ley 11.683.

El Tribunal Fiscal de la Nación, mediante el pronunciamiento del 15/07/2019 resolvió, por mayoría, confirmar la Resolución nº 151/15 (DV RRME) en todos sus términos, con costas a la vencida.

Asimismo, reguló los emolumentos de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional.

II.- Que el Tribunal *a quo,* para decidir de ese modo, recordó que la accionante cuestionó los hechos invocados por la A.F.I.P. como base de la pretensión fiscal, como así también el ajuste proyectado y las sanciones aplicadas, los cuales se encuentran circunscriptos a la impugnación de créditos fiscales indebidamente computados en la determinación del tributo.

A su vez, invocó que el acogimiento a los beneficios dispuestos por la ley 26.860 le resultaba aplicable la exención prevista en el art. 9º inciso c) del cuerpo normativo mencionado, lo que -al entender de la contribuyente- conllevaba a la liberación total del impuesto ajustado, atento haber realizado la exteriorización voluntaria de moneda extranjera mediante la adquisición de “CEDIN”, imputándolos a la eximición del pago de impuestos y liberación de toda acción penal, análisis que hizo extensivo a las multas fijadas.

Por otra parte, con relación al planteo de nulidad del acto administrativo por falta de motivación -en los términos del art. 7º de la ley 19.549-, la contribuyente lo fundamentó en que carecía de claridad

respecto de la verdadera razón del rechazo de los beneficios de la citada y argumentó que se lesionó su derecho de defensa.

Sobre la base de lo expuesto, el T.F.N. consideró que el Fisco Nacional dio cumplimiento a todos los pasos necesarios para dar inicio al procedimiento de determinación de oficio, habiendo la parte actora tenido la oportunidad de responder la vista concedida, en la cual se detallaron los cargos e impugnaciones planteadas al explicar que los conceptos que la firma pretendía abarcar con los beneficios del régimen de la ley 26.860 no se vinculaban con la exteriorización de moneda extranjera.

Al respecto, concluyó que no podía admitirse que tales manifestaciones sean idóneas para aplicar a los ajustes determinados que responden la detección de facturación apócrifa y gastos no deducibles.

Sostuvo que a los efectos de analizar la viabilidad de los beneficios solicitados resultaba imprescindible comprender los cargos que el organismo recaudador efectuara sobre el contribuyente.

En tal sentido recordó que la fiscalización detectó diversas irregularidades en las operaciones con proveedores, algunos de ellos incluidos en la base Apoc habiendo el “juez administrativo” describió en forma minuciosa las observaciones en cada uno de los 26 sujetos involucrados.

Expuso que como resultado de dichos análisis se concluyó en la improcedencia de los créditos fiscales computados, ya sea por comprobantes que no se exhibieron, proveedores apócrifos o gastos no vinculados con la actividad gravada; resultando que todas ellas se trataban de operaciones que se incluyeron en la contabilidad fiscal y su contrapartida fue el pago a un tercero (oculto o no, en este último caso cuando se trata de gastos no destinados a la actividad).

Señaló que este rango cobraba relevancia cuando la firma actora pretende imputar la exteriorización de moneda extranjera a estos cargos. Al respecto indicó que: *“… se alejan, entre sí, los argumentos; mientras que en el régimen de beneficios se intenta incorporar al circuito oficial moneda extranjera en manos del declarante, sin importar el origen de los fondos, las operaciones que llevaron al cómputo indebido de créditos fiscales implicaron salidas de fondos para la contabilidad fiscal,*

constituyendo de esta forma el divorcio entre el ajuste determinado y el mecanismo legal con el que se lo intenta neutralizar".

Por lo expuesto, confirmó la determinación del I.V.A. por los períodos cuestionados en autos, con sus respectivos intereses.

Por otra parte, en cuanto a la multa consideró que el "juez administrativo" encuadró la conducta desarrollada por la parte actora en los supuestos previstos por los arts. 46 y 47 de la L.P.T., los cuales no fueron controvertidos por la recurrente. En consecuencia, no habiéndose aportado elemento alguno que importe un cuestionamiento serio del encuadre y calificación que le otorgó a la cuestión el "juez administrativo" a la presente sanción, confirmó su procedencia.

III.- Que disconforme con lo decidido, con fecha 10/09/2019, la parte actora interpuso recurso de apelación, habiendo presentado su memorial el 25/09/2019.

Luego de recordar los antecedentes del caso y la sentencia impugnada, en primer lugar, se agravió al señalar que lo decidido va más allá de lo previsto por la ley 26.860 al entender que el contribuyente debe demostrar la vinculación entre la exteriorización de moneda extranjera y los conceptos que pretende abarcar con los beneficios del régimen previsto por la citada ley, pese a lo dispuesto por el art. 9° de la misma, el cual transcribió.

Consideró que ello sería competencia exclusiva del Congreso Nacional, tanto en lo que es el contenido y alcance de la amnistía que importa la ley 26.860 y las liberaciones de acciones civiles y penales que el régimen legal especial determina.

Cuestionó lo señalado por el Vocal instructor en el considerando VI de su voto, al afirmar que: *"…mientras que el régimen de beneficios se intenta incorporar al circuito oficial de moneda extranjera en manos del declarante, **sin importar el origen de los fondos**, las operaciones que llevaron al cómputo indebido de créditos fiscales implicaron salidas de **fondos para la contabilidad fiscal**, constituyendo de esta forma el divorcio entre el ajuste determinado y el mecanismo legal con el que se lo intenta neutralizar"* (el resaltado y subrayado son originales).

Sobre ello interpretó que por un lado se afirma que la ley no exige vinculación entre el dinero exteriorizado y las obligaciones impositivas, pero al mismo tiempo rechaza la pretensión al considerar que no existe

nexo causal (vinculación) entre el dinero declarado (exteriorizado) y las operaciones cuestionadas (obligaciones impositivas adeudadas), siendo claramente contradictorio. Reiteró que la ley es clara al no exigir demostrar la vinculación y permite al contribuyente eximirse de pagar los impuestos hasta un determinado monto.

En otro orden de ideas, se agravió respecto a la confirmación de la multa que le fuera aplicada, en particular, por lo sostenido en el considerando VII del voto inicial en cuanto allí se afirmó que el contribuyente no aportó elementos que conmuevan el encuadre y calificación que le otorgara el "juez administrativo".

Al respecto, sostuvo que su parte aportó toda la prueba necesaria a fin de desvirtuar las afirmaciones de la A.F.I.P. y sus presunciones, ello en virtud de que: *"…por una errónea interpretación de la ley 26.860, el a quo ha intentado vincular la exteriorización de moneda extrajera con los conceptos que esta parte pretende abarcar con el régimen de la ley, lo que no sólo no es procedente, sino que deriva en el encuadre de una presunción que desvirtúa la carga de la prueba del elemento subjetivo, generándole una obligación de probar al contribuyente que dicha ley 26.860 no le imponía".*

En apoyo de su postura, señaló que ley es clara al otorgar amnistía general para aquellos sujetos que, habiéndose sustraído indebidamente al cumplimiento de sus obligaciones fiscales con relación a sus actividades lícitas, se hayan hecho de fondos líquidos que transformaron en dólares no declarados; recordando que para la obtención de los beneficios, la ley solo exige que la actividad desempeñada por el responsable haya sido lícita sin que deba justificar el origen de los fondos, entendiendo por tal ya no a la actividad desarrollada que debe ser lícita (descartándose las actividades ilícitas -trata de personas, estupefacientes, etc.), sino a las astucias, maquinaciones, maniobras, en fin, cualquier ardid o engaño utilizado por el sujeto en materia fiscal cuya liberación de sanción pecuniaria y penal exime la ley 26.860.

Pese a lo expuesto, denunció que el organismo recaudador insiste, en su aplicación práctica, en una interpretación particularmente restrictiva en los casos individuales.

Sostuvo que su postura es concordante con el razonamiento efectuado en el voto minoritario de la sentencia recurrida, la cual resultó

haber sido ratificada por esta Sala en los antecedentes “Betco S.A. c/D.G.I.” del 27/08/2015 y “Copparoni S.A. c/D.G.I.” del 16/02/2017, fallos que analizó y transcribió parcialmente, de los que según su compresión surge que la ley es de orden público y que, a su vez, no hace referencia a cuáles son los motivos que dieron lugar a la falta de ingreso oportuno de los tributos alcanzados por efectos de la misma.

Añadió jurisprudencia que sustenta su razonamiento (cfr. Sala III, Causa N° 68.482/2018, “Peatonal Aldo Sánchez S.R.L. c/Dirección General Impositiva”, del 08/08/2019), alegando que resulta idéntico al caso de autos.

Por último, recordó la forma en la cual fue presentado por medios públicos el régimen de exteriorización de capitales, dando cuenta de lo manifestado por el entonces Administrador General de la A.F.I.P.

IV.- Que mediante presentación del 05/11/2019 el Fisco Nacional replicó el memorial de su contraria, solicitado su rechazo.

Luego de recordar los antecedentes de la causa y los agravios en traslado, consideró que deben ser desestimados en los términos del art. 265 del C.P.C.C.N.

En primer lugar, recordó lo dictaminado por el Vocal Instructor en la sentencia recurrida en cuanto a que la parte actora había cuestionado la nulidad del acto administrativo por falta de motivación al no aplicarse el art. 9° inciso c) de la ley 26.860, más ninguna impugnación había formulado respecto de la imputación referida al cómputo de créditos fiscales improcedentes.

Recordó que la citada ley únicamente prevé la liberación de los ajustes centrados en operaciones (de venta o servicios) sin incluirse, por ende, a los ajustes que se realicen al crédito fiscal –aclaró que ello es así, precisamente, por no estar vinculados los mismos con un incremento patrimonial-.

Destacó que el régimen de la ley 26.860, en su Título II, se encuentra orientado a la exteriorización de la tenencia de moneda extranjera que posea un contribuyente, tanto en el país como en el exterior, al 30 de abril de 2013; así como también las que sean producto de la realización de bienes mantenidos a dicha fecha que sean exteriorizados conforme a los requisitos y formalidades en ella previstos (cfr. art. 3°).

Motivo por lo cual, y a la luz de la mecánica de liquidación del I.V.A. consideró que no es posible obtener capital no declarado a partir del cuestionamiento de la utilización de facturación apócrifa a los fines de respaldar el crédito fiscal; criterio compartido por la C.S.J.N. que, según sostuvo, fue plasmado en el Fallo: “Alcalis de Patagonia S.A.I.C. s/apelación por denegatoria de repetición” del 06/5/1986 (*Fallos*: 308:673), antecedente que transcribe parcialmente.

Recordó los beneficios previstos para quienes adhieran al régimen de exteriorización de tenencia de moneda extranjera (conf. art. 9°, inciso c) de la ley 26.860) y, luego de reseñar los mismos, sostuvo que la letra de la ley no admite otra interpretación posible que no sea aquella que manda a habilitar la exteriorización únicamente en los casos donde la operación permita la obtención de capital, por la verificación del hecho gravado omitido de declarar, y, dada la mecánica de liquidación del impuesto, sólo puede verificarse en el débito fiscal.

Señaló que en el caso de autos no se configura la presencia de una exteriorización voluntaria de moneda extranjera, como la norma pretende aplicar, sino el computo de créditos fiscales improcedentes.

Aclaró que el cómputo de tales créditos fiscales espúreos no es una exteriorización de moneda extranjera, sino solo la invocación de tributos supuestamente abonados en la cadena de comercialización del producto que en verdad nunca existieron y, sobre el punto, agregó que no es dinero omitido de ingresar al sistema, sino un saldo técnico que el contribuyente pretende hacer valer fraudulentamente para disminuir la base imponible del impuesto.

En cuanto a la jurisprudencia mencionada por la parte actora en su memorial aclaró que en la causa “Betco S.A.”, con fallo de esta Sala, su parte interpuso recurso extraordinario federal ante la C.S.J.N. no pudiendo haber sido resuelto en virtud del acogimiento de la parte actora al régimen de la ley 27.260.

Por otra parte, y con relación a las causas “Copparoni S.A.” –con fallo de esta Sala- y “Peatonal Sánchez S.R.L.” –con fallo de la Sala III-, manifestó que también interpuso recursos extraordinarios federal ante el Alto Tribunal y que, a la fecha de la contestación de agravios, los mismos no habían sido resueltos.

En otro orden de ideas y con relación al segundo agravio introducido por la parte actora -en cuanto a la confirmación de la multa que le fuera aplicada y sobre lo cual se hiciera alusión al considerando VIII del voto del Vocal preopinante-, recordó que allí se analizó las presunciones de dolo previstas por el art. 47 de la ley 11.683 además de transcribir parcialmente lo decidido por el mencionado vocal.

En suma, consideró que carece de sustento el agravio planteado por la recurrente al sostener que la postura fiscal cuestionada, respecto a la aplicación al caso de autos de los beneficios de la ley 26.860 *"…deriva en el encuadre de una presunción que desvirtúa la carga de la prueba del elemento subjetivo, generándole una obligación de probar al contribuyente que dicha ley 26.860 no le imponía".*

Concluyó que la sentencia recurrida se encuentra ajustada a derecho y que, por tanto, los agravios de la contribuyente deben ser revocados. Hizo reserva del caso federal.

V.- Que en primer lugar conviene recordar que es jurisprudencia pacífica y consolidada, que toda decisión judicial debe atender a las circunstancias jurídicas y fácticas existentes al momento de su dictado, debiendo tomar en cuenta no sólo los factores iniciales, sino también –y sobre todo– los sobrevinientes (cfr. *Fallos*: 292:140; 301:947; 304: 1020; 308:1087; 310:670; 311:870; 313:701; entre muchos otros y esta Sala, *in re,* "Lerda, Juan Alberto c/P.E.N. s/amparo", del 27/8/2013, entre otros).

VI.- Que de la compulsa de los presentes actuados se advierte que mediante la Resolución n° 151/15 (DV RRME) el Sr. Jefe (Int.) de la División y Recursos AFIP-DGI de la Dirección Regional Mendoza resolvió:

a. Impugnar las DD.JJ. de I.V.A. por los períodos fiscales 06/2007 al 05/2010 (conf. art. 1°);

b. Determinar, de oficio, en forma parcial, la obligación de la parte actora en el I.V.A. por el período señalado por la suma de $ 453.068,65 y liquidó intereses resarcitorios por la suma de $ 925.279,47; lo que arrojó el total del monto reclamado de $ 1.378.348,12 (conf. art. 2°);

c. Aplicar una multa por la suma de $ 1.359.205,95 equivalente a tres (3) tantos del impuesto evadido para los períodos mencionado, en los términos de los arts. 46 y 47 de la ley 11.683 (conf. art. 3°);

d. Intimó a la contribuyente para que dentro del plazo de 15 días ingrese las sumas enumeradas precedentemente (conf. art. 4°) y, al

respecto, dejó constancia que los intereses resarcitorios se calcularon al 15/5/2015, debiendo ingresarse la suma que se devengue por tal concepto desde esa fecha y hasta que se haga efectivo el pago del monto adeudado, en las condiciones establecidas en la norma en vigor -art. 37 de la L.P.T.- (conf. art. 5°);

e. Hizo saber que de conformidad con lo señalado en el art. 19 de la L.P.T. la determinación de oficio es parcial y se circunscribe a los aspectos señalados en las actuaciones (conf. art. 6°) e informó que, si la determinación de oficio practicada era consentida, la multa aplicada quedaba reducida de conformidad con lo dispuesto por el art. 49, tercer párrafo de la ley 11.683.

Para así decidir, el organismo recaudador denunció que la parte actora fue fiscalizada en los términos de los arts. 33 y 35 de la ley 11.683; que las actividades declaradas por la contribuyente son “venta al por menor de combustible para vehículos de automotores y motocicletas” y “cultivo de vid para vinificar”; cierra sus ejercicios los meses de mayo de cada año; presentó DD.JJ. del I.V.A. para los períodos 06/2007 a 05/2010 y que con motivo de la fiscalización efectuada, se presentaron DD.JJ. rectificativas por los períodos fiscales mencionados precedentemente.

Recordó los arts. 1°, 4°, 5°, 6° y 12° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y el art. 16 de la L.P.T. y que tras analizarse la documental aportada por la contribuyente el personal fiscalizador de la A.F.I.P. detectó, en los períodos bajo inspección, la existencia de operaciones de compra con diferentes irregularidades como así también la deficiencia documental de las operaciones presuntamente celebradas.

Agregó que también se realizaron consultas de los proveedores en las bases de datos del organismo y se detectó que algunos de ellos se encontraban incluidos en las bases de apócrifos existiendo, igualmente, inconsistencias entre las presentaciones que habrían sido realizadas por tales y lo registrado por la fiscalización.

De todo ello se concluyó que las DD.JJ. del I.V.A. oportunamente presentadas por la contribuyente, en particular su crédito fiscal, resultaron impugnables ciertas operaciones toda vez que obedecen a créditos fiscales provenientes de gastos no procedentes y compras y/o

gastos cuyos proveedores presentan irregularidades, deficiencias o inconsistencias.

Añadió que la contribuyente, por alguna de las operaciones mencionadas, no presentó el comprobante respaldatorio correspondiente resultando en dichos casos la impugnación de los créditos fiscales por este sólo hecho, de conformidad con lo previsto en los arts. 12, 37 y 41 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Acto seguido enumeró los proveedores cuestionados, que ascendían a veintiséis (26), y analizó cada uno de ellos en forma pormenorizada.

Por otra parte, resaltó que el presidente de la firma actora -luego de haber sido notificada de las inconsistencias detectadas- con fecha 30/12/2013 presentó una nota manifestando que, en uso de los beneficios establecidos por la ley 26.860, había efectuado la exteriorización voluntaria de tenencia de moneda extranjera por la suma total de U$S 262.000 mediante la compra de CEDIN, cuyos comprobantes puso a disposición de la fiscalización actuante, informando la intención de imputarlos a “la cancelación de los saldos ajustados notificados”, en referencia a los ajustes referidos en los presentes actuados.

Señaló que la propia contribuyente, mediante nota del 31/3/2014, declaró que en la presentación de las DD.JJ. Rectificativas 1 incluyó ajustes por los que se había dispuesto obtener y utilizar los beneficios de la exteriorización voluntaria de tenencia de moneda extranjera, sin darse cuenta que no se tenían que presentar, alegando dificultad en la interpretación normativa.

Agregó que la actora presentó las DD.JJ. Rectificativa 2 “*dejando la situación como originalmente se encontraba y de tal manera los ajustes puestos a disposición por la inspectora… que generan saldo a pagar, puedan ser neutralizados por los beneficios de la exteriorización realizada en los términos de la ley 26.860”.*

Sobre la base de lo expuesto el organismo fiscal concluyó que los beneficios de la ley 26.860 no son aplicables al caso de autos atento a que la naturaleza de los ajustes en el I.V.A. no permite encuadrarlos en el art. 9° de la ley.

Al respecto, sostuvo: *"…la contribuyente pretendió incluir dentro de los conceptos del régimen de la ley referida, créditos fiscales del Impuesto al Valor Agregado reputados falsos, los que a su vez ya estaban declarados en las respectivas declaraciones juradas que la firma había presentado antes de la fecha del acogimiento".*

Por tanto, sostuvo que no procedía la liberación dispuesta en el inciso c) del artículo mencionado; motivo por lo cual es que determinó de oficio las pretensiones fiscales objeto de autos.

Consecuentemente, debido a que de la verificación llevada a cabo surgió que la parte actora presentó DD.JJ. I.V.A. en los períodos fiscales 06/2007 a 05/2010 consignando montos inexactos, dejando de ingresar el gravamen en su justa medida –en razón de haber computado en sus registros los créditos fiscales improcedentes aludidos anteriormente-, consideró que su conducta fiscal encuadraba "*prima facie*" en el ilícito contemplado en los arts. 46 y 47, incisos a) y b) de la ley 11.683; por lo que razonó que cabía la aplicación de la respectiva multa.

Recordó que la "infracción tributaria" quedó configurada con la inexactitud de las DD.JJ. presentadas, en virtud de que la anomalía surgió con motivo de la acción fiscalizadora del organismo fiscal y, por ende, la diferencia determinada por el mismo, lo que debió haber sido declarado correctamente en las presentaciones originales.

Añadió el organismo recaudador que en el caso de autos se está frente a un ilícito material, el cual consisten en la transgresión a la obligación material de dar sumas de dinero al Fisco en virtud del mandato de ley; con lo cual sostuvo que existe un perjuicio a la renta pública, en tanto las conductas incriminadas son la falta total o parcial del pago de tributos.

Sobre la base de lo expuesto, interpretó que la conducta desarrollada por la firma actora se encuentra tipificada en los arts. 46 y 47, incisos a) y b) de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.), quien no ha invocado razones atendibles eximentes o atenuantes de su responsabilidad en la defensa planteada.

Contra lo decidido, la parte actora interpuso el recurso de apelación ante el T.F.N. cuya denegatoria, por parte de este último mediante resolutorio del 15/07/2019, se encuentra a estudio de esta Alzada.

VII.- Que cabe señalar que mediante la ley 26.860 –B.O. del 31/05/2013– y sus reglamentaciones expedidas por la A.F.I.P., el Ministerio de Economía y el B.C.R.A., se instituyó un régimen de exteriorización voluntaria de tenencias de moneda extranjera en el país y en el extranjero.

En lo que a este caso interesa se estableció en el art. 3º de la ley de referencia que los sujetos comprendidos en el art. 49 de la Ley de Impuesto a las Ganancias –t.o. 1997 y sus modificaciones– y por su conducto los mencionados en el art. 69 de esa ley tributaria (entre los cuales se encuentra la actora), podrán exteriorizar voluntariamente la tenencia de moneda extranjera en el país y en el exterior, en las condiciones previstas en el Título II de la citada ley 26.860.

El art. 5º de esa ley establece que el importe expresado en pesos de la moneda extranjera que se exteriorice, no estará sujeto a impuesto especial alguno.

Luego, por conducto del art. 9º del régimen bajo examen se dispuso que los sujetos que efectúen la exteriorización, no estarán obligados a informar a la A.F.I.P. –sin perjuicio del cumplimiento de la ley 25.246 (Lavado de Activos de Origen Delictivo)– la fecha de compra de las tenencias ni el origen de los fondos con las que fueran adquiridas, y gozarán de los siguientes beneficios:

a) No estarán sujetos a lo dispuesto por el inciso f) del artículo 18 de la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, con respecto a las tenencias exteriorizadas;

b) Quedan liberados de toda acción civil, comercial y penal tributaria –con fundamento en la ley 23.771 y sus modificaciones, durante su vigencia, y la ley 24.769 y sus modificaciones– administrativa, penal cambiaria –dispuesta en la ley 19.359 (t.o. 1995) sus modificatorias y reglamentarias, salvo que se trate del supuesto previsto en el inciso b) del artículo 1° de dicha ley– y profesional que pudiera corresponder a los responsables por transgresiones que resulten regularizadas bajo el régimen de esta ley, y las que tuvieran origen en aquéllas. Quedan comprendidos en esta situación los socios administradores y gerentes de sociedades de personas, directores, gerentes, síndicos y miembros de los consejos de vigilancia de sociedades anónimas y en comandita por acciones y cargos

equivalentes en cooperativas, fideicomisos y fondos comunes de inversión, y profesionales certificantes de los balances respectivos. Este beneficio no alcanza a las acciones que pudieran ejercer los particulares que hubieran sido perjudicados mediante dichas transgresiones;

c) Quedan eximidos del pago de los impuestos que hubieran omitido declarar, de acuerdo con las siguientes disposiciones –en lo que al caso interesa-: *"… 2. Eximición de los Impuestos Internos y al Valor Agregado. El monto de operaciones liberado se obtendrá multiplicando el valor en pesos de las tenencias exteriorizadas, por el coeficiente resultante de dividir el monto total de operaciones declaradas –o registradas en caso de no haberse presentado declaración jurada– por el monto de la utilidad bruta, correspondientes al período fiscal que se pretende liberar."* (el subrayado es un agregado del Tribunal).

Por último, es importante señalar que las disposiciones de la ley 26.860 son de orden público (cfr. artículo 21 de la ley bajo análisis).

Por otra parte, en la Resolución General A.F.I.P. Nº 3509 (B.O. del 07/6/2013) se lee: *"Artículo 1º – Los sujetos que exterioricen moneda extranjera en los términos previstos en la ley 26.860 gozarán de los siguientes beneficios: a) no estarán obligados a informar a esta Administración Federal la fecha de compra de las tenencias ni el origen de los fondos con los que fueron adquiridos…"* (en rigor, esta norma es idéntica a la previsión contenida en el primer párrafo del art. 9º de la ley 26.860); (…) *"d) quedan eximidos del pago de los impuestos que hubieran omitido declarar, incluidos, en su caso, los intereses, multas y demás accesorios de anticipos no ingresados, conforme se indica a continuación: (…) 2. Impuestos Internos y al Valor Agregado: el monto de operaciones liberado se obtendrá multiplicando el valor en pesos de las tenencias exteriorizadas, por el coeficiente resultante de dividir el monto total de operaciones declaradas –o registradas en caso de no haberse presentado declaración jurada– por el monto de la utilidad bruta, correspondientes al período fiscal que se pretende liberar".*

Y el art. 8º dice que: "[*l*]*a exteriorización efectuada en los términos de la ley 26.860, implicará para el sujeto que realizó la exteriorización: (…) b) el desistimiento de las acciones y derechos invocados en aquellos procesos que, sobre tales cuestiones, se hubieren promovido a*

la fecha de la exteriorización y la aceptación del pago de las costas y gastos causídicos en el orden causado.”.

VIII.- Que descripto el marco normativo aplicable al *sub examine*, cabe señalar que efectuando una interpretación literal del mismo –pauta de hermenéutica que se impone cuando las normas no exigen realizar esfuerzo intelectual, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas (*Fallos:* 311:1042, entre otros)–, pueden extraerse las siguientes conclusiones:

a) Los efectos de este régimen son retroactivos, en el sentido y la medida en que los importes exteriorizados se pueden aplicar a operaciones pasadas tal como lo dispone el art. 9º de la ley 26.860 (cfr. en igual sentido, Fernández, Luis Omar, *“Ley de blanqueo: generalidades y tratamiento tributario de sus instrumentos”*, publicado en La Ley IMP 2013-8,19).

b) Los principales beneficiarios del régimen serán aquellos que deseen gozar de una amnistía fiscal (comúnmente denominada “blanqueo”) por la exteriorización de capitales no declarados. Como incentivo para el ingreso de divisas se libera de toda acción civil, comercial, penal y tributaria por la falta de declaración y pago de una gran cantidad de tributos, entre ellos, el I.V.A. (cfr. en sentido concordante, Elespe, Douglas R., *“Análisis económico de la ley 26.860 (blanqueo de capitales) ¿efecto Cobra?”*, publicado en La Ley 2013-D, 1329).

c) Es competencia exclusiva del Congreso de la Nación, la determinación del impuesto y sus elementos esenciales, el contenido y alcance de la amnistía que importa la ley 26.860 y las liberaciones de acciones civiles y penales que éste régimen especial determina (cfr. artículos 4º; 52; 75, incisos 1º, 2º y 20 y 99, inciso 3º de la Constitución Nacional).

d) La ley no hace ninguna referencia a cuáles son los motivos que dieron lugar a la falta de ingreso oportuno de los tributos alcanzados, por efecto de la misma. Por manera que, al interpretarse sus alcances, no parece irrazonable concluir que su aplicación se extiende a todas aquellas situaciones fácticas y jurídicas derivadas de la mecánica de cada tributo en cuestión (lo que naturalmente involucra, a los fines que aquí interesa, a los créditos fiscales resultantes de operaciones alcanzadas por las respectivas gabelas). Es que, la única distinción/exclusión que formula al

respecto, se vincula con el universo contemplado en la ley 25.246 –Lavado de Activos de Origen Delictivo– conforme se establece en los artículos 9º; 14 y 15, inciso d) de la ley 26.860.

Es decir, no efectúa diferencias para la aplicación de los beneficios de la eximición del pago de impuestos o la liberación de la acción penal tributaria, sea que la determinación provenga de un ajuste en el débito fiscal o en el crédito fiscal (cfr. en esta línea, Santamaría, Gilberto, Hadid, Jaled O. y Simesen de Bielke, Sergio A., *"La ley 26.860, alcance de la liberación de toda acción en materia penal tributaria"*, publicado en Doctrina Tributaria Errepar (DTE), Tomo XXXV, diciembre 2014).

e) No corresponde efectuar comparaciones entre las leyes 26.860 y 26.476 pues se trata de dos cuerpos normativos distintos, y cada uno se abastece a sí mismo y prevén conductas y supuestos también disimiles máxime en lo que hace a amnistías u "olvidos fiscales" que importan liberaciones de acciones penales o eximición de pagos de impuestos, en donde no corresponde aplicar la analogía como técnica de interpretación normativa (cfr. Santamaría; Hadid y Simesen de Bielke, *op.cit.*).

f) La resolución general A.F.I.P. Nº 3509 –reglamentaria de la ley 26.860 en lo que hace a aspectos fiscales (cfr. artículo 18 de la ley) –, no solo ratifica el texto legal, sino que además lo profundiza en razón de que el artículo 1º, inciso d) incorpora expresamente a los beneficios de la norma reglamentada, todo el concierto de accesorios y sanciones derivadas del incumplimiento de los tributos de cada caso (cfr. Santamaría; Hadid y Simesen de Bielke, *op.cit.*).

IX.- Que los lineamientos expuestos precedentemente han sido sostenidos por esta Sala con anterioridad, toda vez que ha tenido ocasión de pronunciarse en casos sustancialmente análogos al presente en los expedientes "Betco S.A. c/D.G.I. s/RDOE" causa n° 54.466/14, sentencia del 27/08/2015; "Copparoni S.A. c/D.G.I. s/RDOE", causa n° 55.700/16, sentencia del 16/02/2017 y "Marcos Fernández S.R.L. c/D.G.I. s/RDOE", causa n° 64.530/17, sentencia del 01/02/2018.

En dichas oportunidades se concluyó que determinaciones de oficio del I.V.A., con motivo de una fiscalización practicada a la firma actora a raíz de la cual se detectaron proveedores encuadrados dentro del perfil de riesgo con presunción de contribuyentes "Apoc", resultaban

subsumidas en el régimen previsto en la ley 26.860 y su reglamentación.

En idéntico sentido se expidió la Sala III de esta Cámara en la causa “Peatonal Aldo Sánchez S.R.L. c/D.G.I. s/RDOE”, expediente n° 68.482/18, sentencia del 08/08/2019.

A mayor abundamiento, y en línea con el criterio sostenido por esta Alzada en los pronunciamientos referidos previamente, resulta oportuno señalar que en la causa “Copparoni S.A.” el Cimero Tribunal mediante sentencia del 02/07/2020 –tras hacer suyo el dictamen fiscal emitido por la Señora Procuradora Fiscal ante esa instancia del 19/09/2018-, denegó el recurso deducido por el Fisco Nacional y confirmó la sentencia emitida por este Tribunal.

En el citado dictamen la Señora Procuradora Fiscal, luego de efectuar una reseña sobre la ley 26.860, sostuvo que: *“…observo que la ley exime al "impuesto al valor agregado" que oportunamente se omitió declarar, sin distinguir si se origina en débitos o en créditos fiscales inexactos.”*

“Cabe recordar aquí el claro principio hermenéutico que postula que no cabe presumir la inconsecuencia o falta de previsión del legislador (arg. Fallos: 315:1922; 321:2021 y 2453; 322:2189; 329:4007, entre otros), quien podría haber excluido de la liberación al crédito fiscal del I.V.A. proveniente de facturas consideradas apócrifas por parte de la A.F.I.P., tal como lo reguló en otros regímenes (cfr. art. 46, inc, c., pta. 2, de la ley 27.260) y, sin embargo, no lo hizo.”

“En tal sentido, dentro de la propia ley 26.860, el legislador ha sido claro respecto de otros supuestos que quedaban fuera de la regularización, tal como el previsto en el arto 11 de la mencionada norma, en el que fijó: "La liberación establecida en el inciso c) del artículo 9° no podrá aplicarse a las retenciones o percepciones practicadas y no ingresadas.”

No tuerce mi razonamiento la interpretación que propone la recurrente, en cuanto busca limitar el beneficio en el I.V.A. únicamente al débito fiscal omitido, pues considera que sólo en estos supuestos pudo obtenerse un capital oculto susceptible de posterior exteriorización.”

“Por el contario, es claro para mí que tal capital oculto puede originarse tanto en ventas omitidas cuanto en compras ficticias. Es que, por ambas vías -disminución del débito fiscal mediante ventas omitidas o incremento del crédito fiscal por medio de adquisiciones ficticias- el contribuyente declara un I.V.A. menor al realmente adeudado (cfr. arts. 11, 12 y ccdtes., ley 23.349, t.o. 1997), y obtiene así un capital que permanece oculto al Fisco y cuya exteriorización el régimen de la ley 26.860 procura.”.

“Desde mi punto de vista, ello adquiere especial relevancia puesto que uno de los índices más seguros para verificar la razonabilidad de la inteligencia de una norma y su congruencia con el resto del sistema en que está engarzada, es la consideración de sus consecuencias (Fallos: 234:482) y la verificación de los resultados a que su exégesis conduce en el caso concreto (Fallos:303:917; 307:1018; 310:464; 311:1025; 317:1505; 318:79, entre otros).”.

“Bajo este prisma, nada encuentro en la letra de la ley ni en el espíritu del legislador que permita inferir que se admite la regularización de la deuda nacida como consecuencia del empleo de la primera modalidad (ventas omitidas) mientras se excluye la que tiene su origen en la segunda (compras ficticias o apócrifas), cuando ambas -como se explicó- arrojan un resultado idéntico (disminución del I.V.A. a pagar)” (el énfasis es un agregado del Tribunal).

Asimismo, es preciso señalar que en las causas “Marcos Fernández S.R.L.” y “Peatonal Aldo Sánchez S.R.L.”, la C.S.J.N. en pronunciamientos del 15/04/2021 y 08/04/2021 respectivamente, se remitió a lo decidido en la referida causa “Copparoni S.A.” cuyos fundamentos y conclusiones tuvo por reproducidos; desestimando así los recursos que oportunamente dedujera el Fisco Nacional en ambos pleitos.

X.- Que sobre la base de todo lo expuesto, cabe concluir que asiste razón a la parte actora en su recurso de apelación del 10/09/2019.

Esto es así, en la medida en que la normativa contemplada en la ley 26.860 y su norma reglamentaria en los aspectos tributarios, ambas glosadas en los considerandos que anteceden alcanzan a la firma recurrente; motivo por lo cual, el pronunciamiento del 15/07/2019 del

T.F.N. debe ser revocado, al igual que lo decidido mediante la Resolución n° 155/15 (DV RRME).

En atención a la forma en la que se resuelve, no corresponde pronunciarse sobre las demás cuestiones planteadas en autos.

XI.- Que, con respecto a las costas corresponde que sean distribuidas en todas las instancias en el orden causado (cfr. art. 68, 2do. párrafo del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la ley 11.683 -t.o. 1998 y modif.), ello en atención a la complejidad de la cuestión planteada.

Por lo expuesto, el Tribunal **RESUELVE**: 1º) hacer lugar al recurso de apelación deducido por la parte actora y revocar lo decidido por el T.F.N. mediante el pronunciamiento del 15/07/2019, dejando en consecuencia sin efecto la Resolución n° 155/15 (DV RRME), por efecto de la aplicación de la ley 26.860 y su reglamentación, en lo pertinente y 2º) distribuir las costas de ambas instancias en el orden causado (cfr. art. 68, 2do. párrafo del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la ley 11.683 -t.o. 1998 y modif.).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.-

JOSE LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

LUIS M. MARQUEZ

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

Fecha de firma: 09/06/2022
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA

#35934308#330633057#20220609091441491